

課税単位としての企業集団

——連結納税制度導入に当たって——

平 仁

- 1 はじめに
- 2 法人概念としての企業集団
- 3 所得税における課税単位論
- 4 連結納税制度における課税単位
- 5 まとめにかえて

1 はじめに

わが国の経済状況はバブル崩壊の影響を未だに色濃く残している。世界に目を移すと、いわば大競争時代とも言うべき合従連衡の世界的なうねりの真只中にあることに気付かされる。このような状況の中、わが国経済の活力を取り戻し、国際競争力を維持することを期待して、税制においても連結納税制度を早期に導入するべきであると、経済界から強く要望されている⁽¹⁾。2001年9月には政府税制調査会から導入論議の筋道が示され、2002年4月施行に向けて立法サイドにおける導入準備が着々と進んでいる⁽²⁾。しかし、連結納税制度は、現行の法人税制の枠組を大きく変革する可能性を秘めた制度であるため、導入が先送りされる危険性も新聞報道等において指摘され始めている。

ところで、連結納税制度は、大別すれば連結納税型と振替納税型に分類されるが、一言で言うと、企業集団が単一のものであるとして税務申告を行う税制度である。連結納税制度は、企業の組織選択に対して中立的な税制度であるといわれているが、各企業のもつ法人格を法人税法上では否定し、企業集団を1つの課税単位として課税することは合理的なものであろうか。諸外国においては、連結納税制度は税法独自の制度として単独で発展してきたもの

ではなく、私法体系における集団概念の税法面での現われとして発展してきた。しかし、わが国における連結納税制度導入論議を概観すると、税法、特に法人税法のみにおける導入を念頭においた議論に終始している⁽³⁾。

所得税法に目を転ずれば、課税単位論として個人主義課税と家族主義課税の問題が議論されている。所得税法は、戦前の家制度に基づく家族主義課税からシャープ勧告に従って個人主義課税に転換しているが、家族主義課税時代の名残が随所に残っている。しかし、所得税法における議論がそのまま法人税法における議論に転用することができるのであろうか。増井良啓助教授は、「所得税においては、…(略)…何らかの意味において定義された個人所得を課税ベースに採用することの方法論上の妥当性については、一定の合意が存在する」が、「法人税においては、…(略)…理論的には種々の可能性のありうる法人税制のしくみのうちいかなるものがどのような態様で特定の課税単位と結合しうるか、ということを配慮する必要がある」ので、「法人税の課税単位について論ずる際には、所得税における課税単位論をそっくりそのまま平行移動させるといふわけにはいかない」と指摘している⁽⁴⁾。

本稿では、この点を踏まえ所得税法における課税単位論の議論を参考に、法人税法において企業集団が課税単位として成立するかの是非を考察し、連結納税制度の導入に向けての問題点を明らかにしていきたい。そのためには、まず法人概念から見つめなおす必要があろう。これまでの連結納税制度導入論議においてほとんど触れられていない論点であるが、現行の法体系に基づいたままでは、法人税法上で個別法人の法人格を否認しなければ合算申告は許されないであろうし、もし許される余地があるならば、いかなる根拠によるのか。この点を法人概念からの考察も含め、検討する。

くしくも、政府税制調査会も、「連結納税制度の創設は、法人格を有する個々の法人を納税単位としているわが国の法人税の課税体系の中に、企業グループを一つの納税単位とする新たな課税単位を創設するものであり、この二つの課税体系の間の整合性を確保しつつ適正、公平な課税を実現することが重要である⁽⁵⁾」と指摘しており、課税単位論を法人税法において議論する必

要を認め始めているところである。

2 法人概念としての企業集団

わが国の法人税法は、法人所得に対して課税するという立場から、納税義務者を非課税法人を除く内国法人及び外国法人としている（法税4①）。なお、人格のない社団等は法人ではないが、法人税法上では法人とみなされている（法税4③）。ところが、法人税法は法人の所得に対して課税する旨を規定しているが、法人自体を何ら定義することなく、民法（第2章〈民33以下〉）からの借用概念を用いている。

そもそも法人とは何か。民法学においては古典的なテーマであるが、解釈法学の立場からなされた議論ではなく、多分に法社会学的なテーマであるといえよう。民法制定当時の見解においては、制定当事者である梅憲次郎は法人否認説の考えに近いと言われており、立法趣旨は「法人擬制説の見解に基づいて説明されている⁽⁶⁾」。ところが、明治末期から大正期にかけて、法人実在説の見解がわが国の法人論の有力説となっていく。当時のドイツではゲールケに代表される有機体説が有力説となっており、ドイツ法の学説継受が行われた結果であろう。しかし、第2次大戦後、法人実在説は全体主義につながるものとして批判され、「今日においては、法人の技術性を強調する法人否認説の見解が有力である⁽⁹⁾」。したがって、法人とは、社員の集団に対して法技術的に1つの人格を与えるものにすぎない、と考えることができよう。

しかし、法人論が理念形としての法人概念を法人擬制説なり法人否認説に基づいて形成されているとしても、権利能力なき社団を1つの権利能力の主体として捉えている判例の存在や、法人格が形骸化している場合におけるいわゆる法人格否認の法理の適用や、同族会社の行為計算の否認規定（所税157、法税132）の適用などは、法人格が法的に存在していることが前提となっていると考えられる。法人格の存在自体は法人実在説の根拠となりえないが、ここに連結納税制度導入に当たってあえて法人概念を考え直す必要があるといえよう。わが国の法人税法は法人擬制説的な立場を採っていると言われて

⁽¹⁴⁾いるが、企業集団概念を考える上では再検討する余地もあろう。

法人概念を巡る諸議論は尽くされたところではないが、本稿において取り上げるのは、法概念としての企業集団の在り方である。ところが、民法においても、昨今の企業組織再編問題に対応するためになされた商法改正においても、企業集団概念は法概念として取り上げられていない。⁽¹⁵⁾ 会社の分割にせよ、合併にせよ、新たな法人格の付与に関する規定であり、企業集団を法的に認めるものとはならなかったのである。商法改正に伴う企業再編税制⁽¹⁶⁾においても、各々が法人格を有する法人間の取引となるゆえの規定であり、企業集団が法的に認められたわけではない。法的に企業集団の存在を認めているのは独占禁止法においてのみであり、一般的には、企業集団は法的実体としては認識されておらず、あくまでも経済的実体に過ぎないのである。

ところで、経済的実体に過ぎない企業集団を法人税法上の課税単位として容認するためには、どこに問題点が存するであろうか。連結納税制度を導入する前提問題として解決せねばならない問題と言えよう。ドイツでは、企業集団概念として機関制度が株式法上の制度として規定されているだけでなく、コンツェルン法が古くから確立されている。また、フランスもドイツの支配契約⁽¹⁷⁾に基づく概念とは異なるが企業結合法が既に確立している。ドイツ・フランスとも商法上の企業集団概念に基づいて法人税法上の企業集団概念が導き出されているのである。しかし、この両国の民法・商法の系譜に属するわが国の民法・商法には企業集団概念が規定されていないのであるから、法人概念から類推して法人税法上の企業集団概念を定義する必要があるであろう。

法人実在説から考えれば、法人は1つの独立した法人格を有する法的実体として存在するのであるから、企業集団としての一体性は、法人格の統合につながる。極論を言えば、企業集団を法的実体として認める法規定がない限り、企業集団を一体として課税するためには法人格を否認することになろう。アメリカの法人税法は「法人実在説による法人独立所得課税を原則とし、個別法人税制度を前提として⁽¹⁹⁾いる」が、経済的実体としては、20世紀初頭から株主総会に提出される資料としての財務諸表は既に連結財務諸表のみが公表

⁽²⁰⁾されている。アメリカの連結納税制度は、企業集団の経済的一体性に着目した単一主体概念に基づくものであると考えられるが、むしろ「理論研究の産物というよりも、歴史的発展過程における偶然の産物であると批判される側面を多分にもっていることは否定できない」⁽²¹⁾のである。

法人擬制説から見ると、法人は出資者たる株主の集合体に過ぎないのであるから、企業集団も究極的には、各々の法人に出資する株主の集合体であり、企業集団を一体として課税することも、法人課税が正当性をもつ限りにおいて、正当な根拠をもつことになろう。フランス・ドイツ・イギリスの法人税法は、「法人擬制説によるインピュテーション方式を原則とし、個別法人税制度を前提として⁽²²⁾いる」が、フランス・ドイツは商法上に企業集団概念を有し、イギリスのグループ・リリーフ制度は、企業集団内の損益の振替を制度化したものである。ドイツの機関制度もイギリスのグループ・リリーフ制度も判例の集積として定着した制度であるが、根拠となっているのは、私法上の取引関係である。

また、経済的実体に過ぎない企業集団を課税上は1つの人格とみなすということは、権利能力なき社団の権利能力の議論も援用することができよう。

3 所得税における課税単位

所得税法における議論をそのまま法人税法における議論にそのまま置き換えることはできないことは既に前述した通りである。しかし、類似の議論であり、法人税法において課税単位を考える場合に、参考にする議論であろう。そこで、所得税法において家族単位課税が承認される余地があることを明らかにすることによって、法人税法においても企業集団課税が行いえる余地があることを傍証することとしたい。

個人においては、家族という個人の集合体が存在し、法的にも家族制度は集団概念としては認められている。昭和25（1950）年のシャープ勧告は、「所得額を合算すると、同一の生活水準、同一担税力水準にある納税者に適用される税率よりも高い税率で課税されることになる。」「したがって、同居親族

の所得合算は、これを廃止して各納税者が独立の申告書を提出し、他の所得と合算することなく各人の所得額に対する税額を別々に納めさせるように勧告する。」⁽²³⁾として家族単位課税を否定したが、わが国では、戦前の親族法が家制度に基づく親族法体系であったこともあり、日本国憲法の個人主義原則の下においても、所得税法において家族単位主義に基づく課税がいまだに残っている。

たとえば、事業専従者給与の必要経費について定める所得税法56条の趣旨について、東京高裁平成3年5月22日判決（税資183号799頁）は、「もともと個人事業は家族全体の協力のもとで家族の財産を共同で管理、使用して成り立つものが多く、それについて必ずしも個々の対価を支払う慣行があるものとはいえず、対価が支払われる場合であっても、支払われた対価をそのまま必要経費として認めることとすると、個人事業者がその所得を恣意的に家族に分散して不当に税負担の軽減を図るおそれが生じ、また、適正な対価の認定を行うことも實際上困難であることから、そのような方法による税負担の回避という事態を防止するために設けられたものと考えられる。」と判示している。

また、同族会社の行為・計算の否認について規定する所得税法157条の趣旨について、東京地裁平成9年4月25日判決（判時1625号23頁）は、「同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されていることから、当該会社の株主等の税負担を不当に減少させるような行為または計算が行われ、課税上の弊害が生じやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して当該株主等に係る所得税の更正または決定を行う」が、「同族会社の行為又は計算の実定法的効力を否定するものではないから、同族会社の行為又は計算によって株主等に収入が発生せず、又は経費が発生していること等を前提にして、株主等の所得税の計算という場面において、通常取引で認められる収入の発生又は経費の不発生を擬制するものである。」と判示している。

この両規定は、ともに税負担の軽減ないし租税回避がなされる危険がある

ので、個人単位主義課税の原則の例外として、規定されたものであるといえよう。わが国において、所得を課税標準とする税制はあくまで個人単位主義課税であり、両規定のような例外規定がある場合にのみ、個人単位主義課税の例外が認められるのである。

翻って、諸外国の例を考えてみると、アメリカ・ドイツは個人単位課税と夫婦合算課税の選択を認め、フランスは家族単位課税主義を貫いているが、イギリス⁽²⁴⁾は1990年から夫婦合算課税から個人単位課税へ移行した。また、カナダ⁽²⁵⁾のカーター委員会報告は、個人単位課税主義から消費単位としての夫婦単位課税もしくは家族単位課税への移行を提唱した。若干古い資料であるが、1986年現在、OECD加盟23カ国中、個人単位課税が12カ国、家族単位課税が11カ国となっている。⁽²⁶⁾

アメリカは、1930年のシーボーン判決⁽²⁷⁾を契機として、1948年に個人単位課税主義から個人単位課税と夫婦合算課税の選択を認める制度になっている。シーボーン判決は、夫婦共有財産制を採るワシントン州に居住するシーボーン夫妻が、夫婦共有財産制の下においては、夫の所得は夫婦の共有に属するという解釈の下に、その半分を夫の所得とし、他の半分を妻の所得として申告をしたことに対する内国歳入庁の更正処分を争ったものである。これに対して連邦最高裁は、内国歳入法の解釈上、所得の帰属は各州の財産法によって判定されるべきであるから、夫婦共有財産制の州の住民については、妻に所得がない場合には夫の所得を二分したものがそれぞれ夫および妻の所得を構成する、と判示している。その結果、夫婦別産制の州の住民と夫婦共有財産制の州の住民との間に税負担の地域的不公平が生じた。判決の副産物として生じた地域的不公平の是正を目的に政治的な妥協の産物として、個人単位課税と二分二乗方式による夫婦合算課税の選択が認められたのである。

ドイツでは、所得税法創設以来、妻の所得は夫の所得に合算して課税されていたが、1957年、連邦憲法裁判所は、夫婦の合算課税を定める所得税法26条の規定を、婚姻および家族の保護を定めるボン基本法6条に違反するという理由で、違憲判決⁽²⁸⁾を下した。この判示の中で、アメリカの二分二乗方式は

合憲である旨が示された結果、1958年に個人単位課税と二分二乗方式による夫婦合算課税の選択が認められたのである。

イギリスでは、妻の地位は夫婦一体論に基づいて夫の庇護下にあるものとされ、自己の法的存在は否定されていた。しかし、妻の所得に対する夫の納税義務を巡る訴訟が相次いだこともあり、次第に合算課税への批判が高まっていた。1980年のグリーンペーパー「夫婦に対する課税（the Taxation of Husband and Wife）」は、妻が夫の所有物とされていることを批判した上で、合算課税に内在する問題点を指摘したものの、選択的分離課税方式が妥当であるとした。また、1986年のグリーンペーパー「個人課税の改革（The Reform of Personal Taxation）」は、さらに一步踏み込んで、夫婦は課税上完全に平等であるべきであるとして、妻の所得を夫の所得とする合算制度の廃止を提言した。その結果として、1990年に所得課税を夫婦合算課税から個人単位課税に移行したのである。

諸外国の例を検討すると、アメリカでは夫婦共有財産制度との整合性のゆえに夫婦単位課税が是認されたのであり、ドイツやイギリスでは妻の所得が夫に帰属することのアンチテーゼとして夫婦合算課税の強制適用が廃止されたようである。したがって、諸外国では、個人主義課税が徹底しているわけではなく、むしろ家族単位主義・夫婦単位主義が色濃く残っており、税制上も現実社会との整合性を図っているようにも見える。

ところで、夫婦ないし家族は通常1つの消費単位を形成するから、担税力の測定単位としては、個人単位課税主義よりも夫婦単位課税主義ないし家族単位課税主義の方が、家族の合計所得に対する課税の公平を担保することができよう。しかし、夫婦単位課税主義ないし家族単位課税主義は、税制の婚姻中立性を害する可能性を否定できない。結局のところ、各国の税制はいずれの要素を重視するかによって、異なるものになっている。

わが国においては、所得税における家族単位主義課税は、法規定が存在する場合にのみ容認される例外規定に過ぎないが、家族という集団概念が法的実体となりうることから、課税単位として承認される余地は残されていると

考えられる。

4 連結納税制度における課税単位

連結納税制度とは、経済的に一体性をもった企業集団の所得に対して課税する制度である。すなわち、各々独立した法人格を有する法人の集合体に過ぎない企業集団を担税力の尺度として一体のものとして捉え、課税する制度である。連結納税制度は、わが国の税制に未だ導入されていない制度であるが、「グループ経営が定着する中、一体的な企業グループ内での組織選択に対する税制の中立性を確保するとともに、国際整合性の観点からも、親子会社間の損益通算等を認める連結納税制度の早期導入が必要である⁽²⁹⁾」と提言されており、2001年度税制改正大綱において2002年4月から導入する旨が明記されている。

また、国際整合性の観点から見ると、1997年現在OECD加盟29カ国中18カ国⁽³⁰⁾が何らかの連結納税制度を導入している。日本が導入しようとしている連結納税型の制度のモデルとなるアメリカやフランスでは、所得税において家族単位課税を認めており、法人税においても集団概念を認めている。特に、アメリカは所得税法と法人税法とが分割されておらず、同一の法律において規定されていることから考えれば、所得税において集団概念が是認されるのであれば、法人税においても集団概念が是認されることになろう。

わが国の法人税法においても、所得税法と同様に同族会社の行為・計算の否認（法税132）等が規定されている。この規定の趣旨について、東京地裁昭和63年3月30日判決（税資162号427頁）は、「法人税法は法人が純経済人として経済的合理的に行為計算を行うことを予定してかような合理的行為計算に基づいて生ずる所得に課税し、租税収入を確保しようとするものであるから、法人が租税を回避もしくは軽減の目的でことさらに不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免かれる結果を将来した場合には、税務署長はかような行為計算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為計算に従って課税しうるもの

であると解すべきである。」と判示している。

また、租税債権の執行において法人格否認の法理を適用するに際しても、神戸地裁平成8年2月21日判決（訟月42巻4号1257頁）は、「租税法律主義や既判力、執行力の拡張に関する判例等を根拠として租税滞納処分においていわゆる法人格否認の法理は適用されるべきではない」と主張する原告に対して、「法人格否認の法理は、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであって租税法律主義という『法律』に内在するものといえる上、本件のような場合に課税できないとすると、かえって税の公平負担に反することになって妥当でなく、本件の場合には、「原告X社の設立はA社の債務の免除を目的としてなされた法人格の濫用である」というべきであるから、原告X社は、国税を徴収する国に対し、信義則上、原告X社がA社と別異の法人格であることを主張しえず、したがって、原告X社は、A社の⁽³¹⁾国税支払債務につきA社と並んで責任を負わなければならない」と判示した。

すなわち、わが国の法人税法においても、法人のなした行為または計算が否定され、別法人を一体のものとして課税されることがありうるのであるが、法人税法132条は非同族会社に適用されることなく、また、法人格否認の法理が適用されるのは法人格が濫用された場合に限られるため、一般規定として企業集団を容認しうるわけではない。

これに対し、アメリカでは商法規定に基づかない法人が容認されていることから多様な事業形態が認められる。ドイツやフランスでは、商法上に企業集団概念が規定されている。しかし、わが国では法人の設立は商法または有限会社法に基づかねばならない。平成12年商法改正においてようやく会社分割法制が創設されるに至ったものの、商法規定はいまだ個々の法人格を厳然として保持しており、企業集団概念は存在しないと言える。多様な事業形態に対応するための法改正であることを否定するつもりはないが、わが国産業の国際競争力を維持し、企業活動の活力を取り戻すためには、多様な事業形態に対応する会社法体系を整備する必要があるだろう。税制改正のみで対応することには限界があるといわねばなるまい。税制改正が先行した制度導入はあ

りうるであろうが、私法体系に適合しなければ実質的な運用が困難となり、税制改正の意図をいかせない場合も多いであろう。連結納税制度の早急な導入が検討されている現状から考えても、法制審議会における企業集団概念の検討が望まれる。

しかし、現行の法人税法体系に企業集団概念を挿入する余地がないわけではない。法人実在説から考えれば、商法が企業集団を法実体として捉えていない以上、企業集団を課税単位とする連結納税制度の導入には困難が伴うことになる。しかし、シャープ勧告以来の税法上の立場である法人擬制説から考えれば、株主の集合体に過ぎない法人を集団として捉えなおすことは不可能ではない。同族会社の行為計算の否認規定について、福岡高裁宮崎支部昭和55年9月29日判決（税資114号961頁）は、「法人税の負担を不当に減少させるかどうかは、系列会社間の行為、計算については、各会社を通じた法人税の合算額によって判断すべきである旨主張するが、法人税法は個々の法人の独立の課税客体としており、たとえ系列会社であっても、法人格が別個である以上は、別個の課税単位として取扱うべきものであるから、右主張は採用できない。」と、法人税法132条の規定は法人格否認の法理の適用ではない旨を判示している。

また、企業再編税制においても、法人税法132条の2を新設して、組織再編成による租税回避の防止を図っている（所税157③も同様）。この規定は「組織再編成に関する行為・計算の⁽³²⁾一般的否認規定である」といわれているが、法人税法132条、所得税法157条があくまで同族会社に限定した行為計算の否認規定であることに鑑みれば、企業再編税制における行為計算の否認規定が一般的否認規定としてしまうのには問題はあろう。企業再編税制の対象となる分割や現物出資の要件が結局同族会社に該当するものであるので、この規定をもって行為計算の一般的否認規定化とすることはできないと考えるからである。

ともかく、個人の集合体である家族が法実体として是認される限りにおいて所得税において集団概念が課税単位として是認できるのと同様に、法人

税においても、法人格を否認することなく同族会社の行為計算を否認しうるのであるから、集団概念を制度化する限りにおいて課税単位として是認しうる余地があるといえよう。

5 まとめにかえて

本稿は、連結納税制度の導入に向けて、法概念として企業集団を課税単位とする余地があるかどうかを検討してきた。まず、法人論からは、法人課税が正当性を有する限りにおいて、企業集団も株主の集合体であると考えられる。所得税法においても、家族という個人の集団が法概念として成立しており、家族単位課税主義をとりうる。しかし、法人税法においては、集団概念が法概念の中に取り込まれておらず、現在の法体系の中では企業集団を一般的な課税単位とすることは困難である。しかし法人税法132条は、同族会社に関してのみではあるが、法人格を否認することなく、法人の行為・計算を否認するのであり、集団概念を制度化することを要件として、課税単位とする余地が残されている。

では、連結納税制度が導入される場合の適用範囲が問題となるが、導入される制度が持株比率100%の場合には、まさに同族会社の要件に該当するのであって、アメリカの場合であっても、80%以上の持株基準が適用されており、連結納税制度は同族会社にのみ適用できる制度であるといえよう。また、純粋持株会社に関しても、親会社となる持株会社には多くの株主がいるであろうが、その参加となる子会社に対する持株比率が連結要件を充たすならば連結納税制度の適用が可能となろう。

この意味で、連結納税制度の導入は同族会社の行為計算の否認規定を一般規定化する恐れを多分に含むのであり、租税回避行為に濫用されることのない立法が望まれる。私見として立法論を論ずるならば、現行法制上においては、企業再編税制と同様、法人税法132条および所得税法157条の枝番号による立法が妥当ではなかろうか。ただ、企業再編税制においてもこのような立法が行為計算の一般的否認規定化につながるという批判もあるが、持株比率

100%の場合にはまさに同族会社に該当するのであって、先に指摘したように、問題はないと考える。

また、税法のみにおける企業集団概念の法制化は、法人概念が借用概念である以上、一定の限界があると言わざるをえない。私法体系における企業集団概念の導入も含めて、法制審議会における検討が望まれる。

（脱稿日）2001年10月30日

（附記）本稿は2001年7月19日の日本税法学会関東部会において発表したレジュメを基礎として、その際に指摘された問題点を含め、加筆・訂正したものである。貴重なご批判を賜った諸先生方に感謝申し上げますと共に、残された論点については、今後の研究課題として検討していきたい。

- （1）例えば、財団法人日本租税研究協会連結納税制度研究会による、井上久彌編『連結納税制度の研究』（1992）、同編『連結納税制度の個別問題研究』（1993）の2つの報告書があり、経団連は、平成8年以降、毎年の税制改正に対する提言の中において連結納税制度の早期導入を主張し、通産省（当時）も平成9年に外郭団体である企業法制研究会が連結納税制度の早期導入を提言した。
- （2）政府税制調査会法人課税小委員会「連結納税制度の基本的考え方」2001年10月9日 政府税制調査会のサイト（<http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho>）より入手（2000年10月21日）
- （3）私は連結納税制度の導入を法人税法のみではなく、すくなくとも法人所得を課税標準にとる法人事業税への影響を考慮するべきであり、地方税法への同時導入を主張する。拙稿「連結納税時代における法人事業税の在り方」『国士館法研論集』2号（2001）、85頁
- （4）増井良啓「会社間取引と法人税法(1)」法協103巻3号（1991）、362-365頁
- （5）前掲注2、1頁
- （6）民法学においては法人論に関する秀逸な研究が多々なされている。例えば、福地俊雄『法人法の理論』信山社（1998）、林良平・前田達明編『新版注釈民法(2)総則(2)法人・物』有斐閣（1991）、1-180頁（分担執筆林良平・奥田昌道・山口俊夫・木南敦・森泉章・森本滋・清永敬次）、相本宏「法人論」星野英一編集代表『民法講座第1巻民法総則』有斐閣（1984）、131-175頁、などを参照されたい。なお、本稿における法人論の見解は、相本教授の見解を基礎にしている。

- (7) シンポジウム「法人の代理と代表」(川島武宜発言) 私法23号(1961), 6-8頁
- (8) 相本宏, 前掲注6, 134頁
- (9) 相本宏, 前掲注6, 166-167頁
- (10) 例えば, 沖縄の血縁団体であるいわゆる門中が権利能力なき社団にあたりとされている。(最判昭55.2.8民集34巻2号138頁)
- (11) 法人格の否認に関しては, 昭和44年2月27日の最高裁判決(民集23巻2号511頁)以来, 商事訴訟上「伝家の宝刀」的な取扱いがなされている。詳しくは, 江頭憲治郎『会社法人格否認の法理』東京大学出版会(1980), 井上和彦『法人格否認の法理』千倉書房(1984)などを参照されたい。
- (12) この規定は, 同族会社における独立企業間価格に基づかない取引を用いた租税回避を防止する規定である。その背景については, 西野敏雄『無利息融資と所得税法一五七条』『國士館法學』30号(1998), 52-60頁, を参照されたい。
- (13) 連結納税制度導入論議において引き合いに出されている連結財務諸表制度においても, その性質に関して会計主体論の問題から単一主体概念と個別主体概念とが対立している。詳しくは, 稲垣富士男『連結財務諸表の基礎』中央経済社(1999), 21-30頁を参照されたい。本稿との関連から言えば, イコールではないが, 単一主体概念が法人擬制説と, 個別主体概念が法人実在説と結びつきやすいと言える。
- (14) 渡辺淑夫・山本守之『法人税法の考え方・読み方〈三訂版〉』税務経理協会(1993), 1-12頁
- (15) 平成9年独占禁止法改正により, 約50年間禁止されてきた純粋持株会社が解禁されることになり, それに対応して, 平成11年に商法が改正されている。本稿が問題の契機とする連結納税制度導入問題は, 純粋持株会社解禁論議の中で脚光を浴び, 盛んな議論を呼んだ問題である。また, 企業の合併の規定は既に平成9年に改正されており, 企業分割の規定は, 純粋持株会社の設立を容易にするための平成11年商法改正に遅れること1年, 翌平成12年に商法および有限会社法が改正された。「ここに至り, 会社の全体もしくは一部の合併・譲渡・分割, 既存の事業会社を子会社とする持株会社の設立といった経営担当者が要求する商法上の結合企業法制は一応完結したと言える。しかしながら, 子会社や子会社株主, さらに債権者に対する親会社ないしは持株会社の責任に関する規定は何も定められておらず, 結合企業法制として十分なものは到底言い難い。」(柴田和史「市民生活の基本となる法 商法編」『三省堂新六法平成14年版』326頁)と指摘されるところである。
- (16) 平成13年税制改正において成立。なお, 組織再編成にかかる行為・計算の否認等についても, 同族会社の否認規定の特例として規定している(法税132の2, 所得税157③)。詳しくは, 日税研論集45巻(2000)収録の各論文や, 税研94号(2000),

- 12-58頁に収録の特集「企業組織再編成税制プレビュー」の各論文などを参照されたい。
- (17) ドイツのコンツェルン法については早くから優れた研究が多い。江頭憲治郎『結合企業法の立法と解釈』有斐閣(1995), 11-13頁の注1に網羅的に紹介されている文献を参照されたい。
- (18) フランスの状況については, 宮島司『結合企業法の論理』(1989), 13-58頁, 宮島司「フランスにおける企業結合法のその後」奥島孝康教授還暦記念論文集編集委員会編『比較会社法研究』成文社(1999), 549-565頁を参照。
- (19) 柳裕治「連結納税制度の類型とドイツ機関会社制度」連結納税制度特別委員会最終報告『連結納税制度導入の主要課題』税務会計研究学会第13回総会報告資料(2001), 53頁
- (20) 詳しくは, 山地範明『連結会計の生成と発展』中央経済社(1997), 4-10頁, 高須教夫『連結会計論』森山書店(1996), 7-57頁を参照されたい。
- (21) 井上久彌『企業集団税制の研究』中央経済社(1996), 45頁
- (22) 柳, 前掲注19, 54-55頁
- (23) シェアプ使節団日本税制報告書, 第1編第4章E節「世帯単位の取扱」
- (24) イギリスの制度に関しては, 小石侑子「イギリスにおける夫婦への課税」人見康子・木村弘之亮編『家族と税制』弘文堂(1999), 71頁に詳しい。
- (25) Report of the Royal Commission on Taxation.(1966)
- (26) 村井正「課税単位論」金子宏編著『21世紀を支える税制の論理2 巻所得税の理論と課題〔二訂版〕』税務経理協会(2001), 87頁。政府税調は, 加藤寛監修『わが国税制の現状と課題』大蔵財務協会(2000), 115頁において, 「OECD諸国全体では29カ国中25カ国で個人単位が採られており, 世界的には個人単位課税が主流です。」と指摘するが, 諸外国における課税単位のあり方は個人単位課税のみを認めるというよりも, 個人単位課税と夫婦単位課税の選択制度が主流ではないかと思われる。
- (27) Poe v Seaborn, 282 us 101 (1930)。アメリカの制度の変遷とシーボーン判決については, 金子宏「所得税と課税単位」『欧米税制調査報告書集』大蔵省主税局(1975), 32-34頁を参照した。
- (28) BverfGE-Beschluss 1 BvL 4/54 vom 17.1.1957, BverfGE 6, 55。ドイツの制度と違憲判決については, 金子宏, 前掲注27, 37-38頁, K・ティプケ著/木村弘之亮・吉村典久・西山由美訳『所得税・法人税・消費税』木鐸社(1988), 231-236頁を参照した。
- (29) 通商産業省産業政策局編「企業組織関連制度の改革へ向けて」『別冊商事法務』198号(1997), 62頁
- (30) 島田晴雄・通産省研究グループ編著『法人課税改革』東洋経済新報社(1998),

278-280頁。また、オーストラリアでは2002年7月に連結納税制度が導入される予定である。(矢内一好「連結納税制度における納税義務・連結範囲・外国税額控除」前掲注19, 16頁)

(31) 神戸地裁平成8年2月21日判決, 訟月43巻4号1257頁(なお, 原告X社および訴外A社は仮名とした)

(32) 金子宏『租税法〔第8版〕』弘文堂(2001)333頁。武田昌輔教授も次のように指摘している。「法人税法132条に規定する同族会社の行為又は計算の否認規定は, 法人税の各規定において同族会社あるいは非同族会社のいかなを問わずに租税回避に関する規定の整備によって, もはやそのレイゾンテールが失われているといってよい状況となっている。このような状況の下で, 組織再編成税制について, 一般的な包括的否認規定を設けることとしていることには疑問を持たざるをえない。」(武田昌輔「組織再編成税制における租税回避否認規定をめぐる諸問題」『税理』44巻4号(2001)56-57頁)

しかし, 一般的包括的否認規定として法人税法132条を実質的に同族会社に該当する可能性の大きい連結納税制度適用対象子会社に適用される危険性を考えるからこそ明確に立法化する必要がある, 法人税法132条の2は, 非同族会社に適用する一般的な包括的否認規定ではないと考える。